

## OVG Lüneburg – Urteil vom 28. November 2016, Az. 9 LC 335/14

### *Tenor*

Die Berufung der Klägerin gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Göttingen - 2. Kammer - vom 25. September 2014 wird zurückgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Berufungsverfahrens.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar.

Die Klägerin kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des auf Grund des Urteils vollstreckbaren Betrags abwenden, wenn nicht die Beklagte zuvor Sicherheit in Höhe von 110 % des jeweils zu vollstreckenden Betrags leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

### *Tatbestand*

Die Klägerin wendet sich gegen ihre Veranlagung zur Spielgerätesteuer für den Monat Oktober 2013.

Sie betreibt im Gebiet der Beklagten die Spielhalle „F.“, in der im Oktober 2013 zwölf Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit aufgestellt waren.

Die Beklagte erhebt nach ihrer am 1. Januar 2009 in Kraft getretenen Vergnügungssteuersatzung (VStS) vom 7. November 2008 unter anderem eine Spielgerätesteuer. Bis zum 31. Dezember 2011 betrug der Steuersatz für Spielgeräte mit und ohne Gewinnmöglichkeit 12 % des Einspielergebnisses, wobei für Spielgeräte ohne Gewinnmöglichkeit Mindeststeuerbeträge vorgesehen waren. Durch die 1. Änderungssatzung vom 9. September 2011 wurde der Steuersatz mit Wirkung zum 1. Januar 2012 auf 15 %, durch die 2. Änderungssatzung vom 17. Oktober 2014 mit Wirkung zum 1. Januar 2015 auf 18 % und durch die 3. Änderungssatzung vom 13. November 2015 mit Wirkung zum 1. Januar 2016 auf 20 % des Einspielergebnisses angehoben.

Die Klägerin meldete der Beklagten für den Monat Oktober 2013 ein Einspielergebnis ihrer zwölf Geldspielgeräte in Höhe von insgesamt 48.090,70 EUR und errechnete eine zu entrichtende Spielgerätesteuer in Höhe von 7.213,60 EUR. Die Beklagte verfügte am 13. November 2013, dass der Anmeldung nicht widersprochen werde.

Die Klägerin hat Klage erhoben. Sie hat geltend gemacht, die Erhebung der Spielgerätesteuern sei mit Inkrafttreten des Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrags und des „Landesspielhallengesetzes Niedersachsen“ unzulässig geworden. Die Neuregelungen ermächtigten zwar zur Besteuerung von Sportwetten und Spielbanken, nicht aber zur Erhebung kommunaler Spielgerätesteuern. Zudem definierten sie das Aufstellen von Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit nicht als gewerbliche Tätigkeit, sondern als öffentliches Glücksspiel. In der Vergnügungsteuersatzung der Beklagten würden als Steuergegenstand „öffentliche Glücksspiele“ jedoch nicht genannt. Indem der Landesgesetzgeber den Steuertatbestand „ausgetauscht“ habe, habe er ihn der Kompetenz der kommunalen Satzungsgeber entzogen. Der mit der Spielgerätesteuern verbundene Lenkungszweck, Gefahren des öffentlichen Glücksspiels zu bekämpfen, werde nunmehr abschließend mit dem Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrag und dem „Landesspielhallengesetz Niedersachsen“ verfolgt. Seit Inkrafttreten dieser Neuregelungen sei die Spielgerätesteuern unter Berücksichtigung weiterer Einschränkungen, denen Spielhallenbetreiber unterlägen, nicht mehr von diesen auf die Spieler abwälzbar. Die Spielgerätesteuern habe im Besteuerungszeitraum Oktober 2013 eine erdrosselnde Wirkung entfaltet. Nach einem Senatsbeschluss vom 8. November 2010 (9 LA 199/09) liege ein Steuersatz von 15 % des Einspielergebnisses an der Obergrenze des rechtlich Zulässigen. Der Rat der Beklagten sei vor Inkrafttreten des Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrags und des „Landesspielhallengesetzes“ davon ausgegangen, dass sich die Spielgerätesteuern der Beklagten gerade noch im verfassungsrechtlich zulässigen Bereich bewege. Mit Inkrafttreten der Neuregelungen sei der Steuersatz unverhältnismäßig geworden. Es stelle eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung dar, den Aufwand an Geldgewinnspielgeräten in Spielhallen der Spielgerätesteuern zu unterwerfen, nicht hingegen den Aufwand für andere im Glücksspielstaatsvertrag geregelte öffentliche Glücksspiele wie Sportwetten oder Slotmachines in Spielbanken. Die steuerliche Gesamtbelastung der Spielhallenbetreiber sei höher als diejenige der Spielbankenbetreiber. Auch werde die Umsatzsteuer nur auf die Spielbankabgabe angerechnet, nicht auf die Spielgerätesteuern.

Die Klägerin hat beantragt,

die Steuerfestsetzung gemäß Vergnügungsteueranmeldung vom 7. November 2013 für den Monat Oktober 2013 aufzuheben.

Die Beklagte hat beantragt,

die Klage abzuweisen.

Sie hat im Wesentlichen erwidert, sie bezwecke mit der Spielgerätesteuern und der Erhöhung des Steuersatzes in erster Linie eine Erhöhung ihrer Einnahmen. An der Zulässigkeit des Steuergegenstands ändere sich nichts durch eine etwaige andere „Etikettierung“ desselben

Geschehens im Glücksspielstaatsvertrag. Aus der Entwicklung der Anzahl der Spielhallenkonzessionen und Spielhallenstandorte im Satzungsgebiet sowie der in den Spielhallen aufgestellten Spielgeräte ergebe sich, dass die Spielgerätesteuer kalkulatorisch abwälzbar sei und keine erdrosselnde Wirkung entfalte.

Das Verwaltungsgericht hat die Klage mit Urteil vom 25. September 2014 abgewiesen. Es hat die einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehende Steueranmeldung der Klägerin für den Monat Oktober 2013 als rechtmäßig angesehen. Die zugrunde liegenden Satzungsbestimmungen hat es als wirksam erachtet. Die diesbezüglichen Einwände der Klägerin griffen aus im Einzelnen erläuterten Gründen nicht durch. Das Verwaltungsgericht hat die Berufung wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache im Hinblick darauf zugelassen, dass zu den Auswirkungen der am 1. Juli 2012 in Niedersachsen in Kraft getretenen Regelungen des Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrags auf die Kompetenz der niedersächsischen Kommunen zur Erhebung der Spielgerätesteuer für in Spielhallen betriebene Geldspielgeräte keine obergerichtliche Rechtsprechung existiere und diese Rechtsfrage einer Klärung bedürfe, weil sie sich in einer Vielzahl von Verfahren stelle.

Die Klägerin vertieft mit der von ihr eingelegten Berufung ihr bisheriges Vorbringen wie folgt: Die Erhebung der Spielgerätesteuer sei nicht durch Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG gedeckt. Denn die Spielgerätesteuer sei nicht mehr steuerlicher Art, weil infolge ihres Zusammenspiels mit dem Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrag und dem Niedersächsischen Glücksspielgesetz die Finanzfunktion der Steuer durch eine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter verdrängt werde. Darüber hinaus verletze die Erhebung der Spielgerätesteuer das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Sie verstoße ferner gegen Art. 12 Abs. 1 GG. Denn der mit den Satzungsregelungen der Beklagten betreffend die Spielgerätesteuer, dem Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrag und dem Niedersächsischen Glücksspielgesetz verbundene kumulative Eingriff in die Berufsfreiheit sei unverhältnismäßig und unzumutbar. Zwar bestehe ein legitimer Zweck der Spielgerätesteuer in der Bekämpfung der Spielsucht. Die Spielgerätesteuer sei jedoch zur Erreichung dieses Ziels nicht geeignet. Denn infolge ihrer indirekten Erhebung könne das Spielerverhalten durch sie nicht gelenkt werden. Die Erhebung einer Spielgerätesteuer sei mit Blick auf den neuen Rechtsrahmen und die weiteren umfassenden straf-, gewerbe- und baurechtlichen Regelungen zur Bekämpfung der Spielsucht auch nicht erforderlich zur Erreichung des genannten Ziels. Dies werde durch die im europäischen Vergleich geringe Anzahl pathologischer Spieler in der Bundesrepublik Deutschland belegt. Angesichts der Kumulation aller Regelungen erweise sich der mit der Erhebung der Spielgerätesteuer verbundene Eingriff in die Berufsfreiheit schließlich weder als verhältnismäßig im engeren Sinne noch als zumutbar. Die Regelungen führten in ihrer Gesamtwirkung zu einer „quantitativen Berufszulassungsbeschränkung“ eines grundsätzlich erlaubten Berufs. Da sich die Unzumutbarkeit aus rechtlichen Gründen ergebe, komme es auf die Bestandsentwicklung nicht an. Diese sei ohnehin nicht aussagekräftig, weil die Spielhallenbetreiber ihre Spielhallen im

Satzungsgebiet wegen der zu erwartenden Auslosung, welche Spielhallen wegen des ab dem 1. Juli 2017 für alle Spielhallen geltenden Mindestabstandsgebots weitergeführt werden dürften, ungeachtet ihrer wirtschaftlichen Situation weiterbetrieben. Die Beklagte habe des Weiteren – wie sich aus der Vorlage zur ersten Änderung ihrer Vergnügungsteuersatzung ergebe – nicht geprüft, ob die Spielgerätesteuern noch kalkulatorisch abwälzbar sei. Es verstoße ferner gegen Art. 3 Abs. 1 GG, zwar von den Betreibern privater Spielhallen, nicht aber von den Betreibern staatlicher Spielbanken eine Spielgerätesteuern zu erheben. Zwar seien Spielhallen und Spielbanken bislang von der Rechtsprechung aufgrund der verschiedenen ordnungsrechtlichen Rahmenbedingungen als grundverschieden angesehen worden. Inzwischen sei aber eine rechtliche Vereinheitlichung erfolgt. Der Gerichtshof der Europäischen Union unterscheide nicht zwischen dem Spiel an Glücksspielautomaten in Spielbanken und in Spielhallen. Zentrale Vorschriften des Glücksspielstaatsvertrags gälten gleichermaßen für Spielhallen und Spielbanken. Der Aufwand des Spielers an Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen und in Spielbanken sei im Wesentlichen gleich. Aus Sicht des Spielers unterschieden sich die Geräte in Spielhallen und Spielbanken allenfalls unwesentlich im Hinblick auf die Gerätestruktur. Die steuerliche Ungleichbehandlung lasse sich nicht mit Spielerschutzerwägungen rechtfertigen. Denn das sog. „kleine Spiel“ an Automaten in Spielbanken unterliege keinerlei Einschränkungen. Es gebe keine Einsatz-, Verlust- oder Gewinn Grenzen. Die sog. Slotmachines bedürften weder einer Gerätezulassung noch gebe es Bauart- oder Betriebsvorgaben, Mindestlaufzeiten oder Maximaleinsätze pro Spiel. Spielpausen seien nicht vorgesehen. Auch gebe es keine Mindestsperrzeit für Spielbanken. Mindestabstände zwischen Automaten und Obergrenzen für die Anzahl aufgestellter Geräte bestünden nicht. Alkoholausschank sei erlaubt. Demgegenüber erfahre das Spiel an Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen dem diametral entgegenstehende, dem Spielerschutz dienende Reglementierungen durch die Vorgaben der Gewerbeordnung und der Spielverordnung. Mit Blick auf die Suchtprävention zeichneten sich die Systeme ebenfalls als inkonsistent aus. Ein Rechtfertigungsgrund für die unterschiedliche Steuerbelastung – mit und ohne Spielgerätesteuern – könne auch nicht darin gesehen werden, dass die Spielbankenbetreiber der Spielbankabgabe unterlägen. Denn die steuerliche Gesamtbelastung der Spielhallenbetreiber sei höher. Zum einen sei die Spielbankabgabe in den letzten Jahren gesenkt worden. Zum anderen könne die Umsatzsteuer auf die Spielbankabgabe angerechnet werden. Diese Anrechnungsmöglichkeit verstoße auch gegen den unionsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Zudem werde durch die Anrechnungsmöglichkeit das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 10. November 2011 (C-259/10 u.a.) umgangen. Darüber hinaus handele es sich um eine unzulässige staatliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV. Der Senat habe diese der Europäischen Kommission anzuzeigen. Nach einem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 7. September 2006 (C-526/04) seien Verrechnungsmöglichkeiten zugunsten einer Gruppe von Unternehmen jedenfalls dann nachträglich anzuordnen, wenn eine in Konkurrenz zu dieser Gruppe stehende andere Gruppe von Unternehmen diese Verrechnungsmöglichkeiten genieße.

Die Klägerin beantragt,

das angefochtene Urteil zu ändern und nach ihrem erstinstanzlichen Klageantrag zu erkennen.

Die Beklagte beantragt,

die Berufung zurückzuweisen.

Sie hält daran fest, dass sich aus der Entwicklung der Anzahl der Spielhallenkonzessionen und Spielhallenstandorte im Satzungsgebiet sowie der in den Spielhallen aufgestellten Spielgeräte ergebe, dass die Spielgerätesteuer kalkulatorisch abwälzbar sei und keine erdrosselnde Wirkung entfalte. Seit dem Jahr 2012 seien Bauanträge für zwei weitere Spielhallen gestellt worden. Während von einer daraufhin erteilten Baugenehmigung bereits Gebrauch gemacht werde, sei auf den anderen Antrag ein noch bis 2017 verbindlicher Bauvorbescheid ergangen. Erkenntnisse über eine in absehbarer Zeit anstehende Schließung von Spielhallen lägen nicht vor. Zahlungsschwierigkeiten seien seit Inkrafttreten der 1. Änderungssatzung bei den Spielhallenbetreibern im Satzungsgebiet nicht aufgetreten. Anträge auf Zahlungsaufschub oder Gewährung von (Teil-) Erlässen seien seither nicht gestellt worden. Ein einziger Automatenaufsteller habe im Juli und November 2013, im August 2014 und im Juni 2015 Stundungsanträge aufgrund kurzfristiger Liquiditätsengpässe gestellt. Die Forderungen seien aber jeweils innerhalb von drei Monaten nach Fälligkeit getilgt worden. Sowohl der Klägerin als auch den anderen Spielgeräteaustellern im Satzungsgebiet sei es gelungen, seit dem Jahr 2013 ihre Einspielergebnisse zu steigern.

Wegen der Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der Beilagen verwiesen.

#### *Entscheidungsgründe*

Die Berufung der Klägerin ist zulässig, aber unbegründet. Das Verwaltungsgericht hat ihre Klage zu Recht abgewiesen. Die gemäß §§ 11 Abs. 1 Nr. 4 lit. a) und b) NKAG, 150 Abs. 1 Satz 3, 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung der Beklagten unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) gleichstehende Vergnügungsteueranmeldung der Klägerin für den Monat Oktober 2013 in Höhe von 7.213,60 EUR ist rechtmäßig und verletzt sie nicht in ihren Rechten (§§ 125 Abs. 1, 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO).

Entgegen der Ansicht der Klägerin hat das Verwaltungsgericht zu Recht angenommen, dass die Vergnügungsteuersatzung der Beklagten vom 7. November 2008 – VStS – (ABl. der Stadt Göttingen v. 18.11.2008, S. 174) in der Fassung der am 1. Januar 2012 in Kraft getretenen 1. Änderungssatzung vom 9. September 2011 (ABl. der Stadt Göttingen v. 13.10.2011, S. 155) eine

wirksame satzungsrechtliche Grundlage für ihre Veranlagung zur Vergnügungsteuer in Form der Spielgerätesteuer für den Besteuerungszeitraum Oktober 2013 darstellt.

An der Kompetenz der Beklagten zum Erlass der Satzung bestehen – anders als die Klägerin meint – keine Zweifel. Sie ergibt sich aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 NKAG. Nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Diese Befugnis hat das Land Niedersachsen im Hinblick auf die Erhebung einer Vergnügungsteuer gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 NKAG den Gemeinden übertragen. Sie umfasst – da es sich bei der Spielgerätesteuer um eine Unterart der Vergnügungsteuer handelt – auch die Befugnis zur Erhebung einer Spielgerätesteuer in Form einer örtlichen Aufwandsteuer.

Die von der Beklagten erhobene Spielgerätesteuer ist nach ihrer satzungsrechtlichen Konzeption materiell-rechtlich auch eine örtliche Aufwandsteuer im Sinne des Art 105 Abs. 2a Satz 1 GG, die bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig ist:

Nach § 1 VStS erhebt die Beklagte für im Einzelnen aufgeführte, in ihrem Gebiet durchgeführte Veranstaltungen gewerblicher Art eine Vergnügungsteuer. Dazu zählen nach § 1 Nr. 5 VStS die entgeltliche Benutzung von Wettterminals, Spiel-, Geschicklichkeits- und Unterhaltungsapparaten, -geräten und -automaten einschließlich der Apparate, Geräte und Automaten zur Ausspielung von Geld und Gegenständen (Spielgeräte) in Spielhallen und ähnlichen Unternehmen im Sinne des § 33i GewO und darüber hinaus von allen Spielgeräten mit und ohne Gewinnmöglichkeit (ausgenommen Spielgeräte für Kleinkinder) sowie von Unterhaltungs- und Geschicklichkeitsspielen an allen anderen Orten (z. B. in Gaststätten, Vereinsräumen, Kantinen), soweit sie der Öffentlichkeit zugänglich sind. Unter die Veranstaltungen fallen ferner gemäß § 1 Nr. 6 VStS die entgeltliche Benutzung von elektronisch multifunktionalen Bildschirmgeräten in Spielhallen, ähnlichen Unternehmen im Sinne des § 33i GewO und an allen anderen Aufstellorten, soweit sie der Öffentlichkeit zugänglich sind, die das Spiel am Einzelgerät oder durch Vernetzung mit anderen örtlichen Geräten (LAN) oder im Internet ermöglichen. Nach § 4 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 5 VStS wird die Steuer in den Fällen des § 1 Nr. 5 und 6 VStS als Spielgerätesteuer erhoben. Gemäß § 3 Abs. 2 VStS ist Steuerschuldner bei Spielgeräten im Sinne von § 1 Nr. 5 und Nr. 6 VStS die Person, der die Einnahmen zufließen. Daneben sind Steuerschuldner die in § 3 Abs. 3 Nrn. 2 und 3 VStS genannten Personen. Die Bemessungsgrundlage ist nach § 6 Abs. 4 Nr. 1 VStS das Einspielergebnis. Als solches gilt bei Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit, die mit manipulationssicheren Zählwerken auszustatten sind, die Bruttokasse. Diese errechnet sich aus der elektronisch gezahlten Kasse (inklusive der Veränderungen der Röhreninhalte) abzüglich Nachfüllungen, Falschgeld und Fehlgeld. Bei Spielgeräten ohne Gewinnmöglichkeit gilt als Einspielergebnis gemäß § 6 Abs. 4 Nr. 2 VStS das gesamte Entgelt, das für die Benutzung der Spielgeräte aufgewandt wird, abzüglich Falschgeld.

Der Steuersatz beträgt für Spielgeräte mit und ohne Gewinnmöglichkeit 15 % des Einspielergebnisses, wobei für Spielgeräte ohne Gewinnmöglichkeit Mindeststeuerbeträge gelten (§ 7 Abs. 4 und 5 VStS).

Dass die so konzipierte Spielgerätesteuern den Charakter einer Steuer aufweist, steht entgegen der Ansicht der Klägerin außer Frage. Zwar geht die Klägerin zutreffend davon aus, dass die Besteuerungskompetenz keine ausreichende Rechtsgrundlage mehr bietet, wenn eine mit einer Steuer verbundene steuerliche Lenkung nach Gewicht und Auswirkung einer verbindlichen Verhaltensregel nahekommt, die Finanzfunktion der Steuer also durch eine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter verdrängt wird (vgl. BVerfG, Urteil v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a. – juris Rn. 55; Beschluss v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – juris Rn. 49). Dies ist aber erst dann der Fall, wenn eine Steuernorm dem ihr begrifflich zukommenden Zweck, Steuereinnahmen zu erzielen, geradezu zuwider handelt, indem sie ersichtlich darauf ausgeht, die Erfüllung des Steuertatbestands praktisch unmöglich zu machen (vgl. BVerfG, Beschluss v. 17.7.1974 – 1 BvR 51/69 u. a. – juris Rn. 75; BVerwG, Beschlüsse v. 17.7.1989 – 8 NB 2.89 – juris Rn. 7; v. 19.8.1994 – 8 N 1.93 – juris Rn. 11; Urteil v. 15.10.2014 – 9 C 8.13 – juris Rn. 22). Derartige reine Lenkungsabgaben, deren ausschließlicher Zweck auf die (außerfiskalische) Beeinflussung eines bestimmten Verhaltens und auf die Nichterfüllung des Steuertatbestands gerichtet ist, sind mangels dauerhafter Einnahmezielungsabsicht keine Steuern im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG (vgl. BVerfG, Beschluss v. 17.7.1974, a.a.O., Rn. 73 ff.; BVerwG, Beschluss v. 19.8.1994, a.a.O., Rn. 11). Das Verwaltungsgericht geht Recht in der Annahme, dass dem Vorgang zur 1. Änderung der Vergnügungssteuersatzung nicht zu entnehmen ist, dass die Beklagte mit der Erhöhung des Steuersatzes überhaupt einen Lenkungszweck verfolgt hat. Vielmehr erfolgte nach der Vorlage FB20/684/11 des Fachbereichs Finanzen die Erhöhung des Steuersatzes in Fortschreibung des vom Rat beschlossenen Haushaltssicherungskonzeptes. Mit der Satzungsänderung sollten Mehreinnahmen in Höhe von ca. 200.000,- EUR jährlich erzielt werden. Selbst wenn die Beklagte mit der Erhebung ihrer Spielgerätesteuern neben diesem Finanzzweck – unausgesprochen – den mit der Spielgerätesteuern traditionell verbundenen, zulässigen Lenkungszweck verfolgt haben sollte, die Anzahl der Spielhallen und der aufgestellten Spielgeräte in Grenzen zu halten, um die Spielsucht einzudämmen, lässt der Vorgang zur 1. Änderungssatzung nicht erkennen, dass diese gezielt darauf angelegt war, die Erfüllung des Steuertatbestands praktisch unmöglich zu machen. Vielmehr wird in der Vorlage FB20/684/11 die seinerzeitige Rechtsprechung zu Steuersätzen in Höhe von 15 % des Einspielergebnisses ausgewertet. Ferner wird darauf hingewiesen, dass in der Stadt Emden in Kenntnis eines solchen Steuersatzes zwei neue Spielhallen eröffnet hätten. Außerdem erwartete die Beklagte durch die Satzungsänderung – wie ausgeführt – Mehreinnahmen. Diese Erwägungen verdeutlichen, dass es ihr gerade nicht darum ging, die Erfüllung des Steuertatbestands praktisch unmöglich zu machen.

Die von der Beklagten satzungsrechtlich konzipierte Spielgerätesteuern ist auch eine Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Denn das wesentliche Merkmal einer Aufwandsteuer besteht darin, dass mit ihr die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners besteuert werden soll (vgl. BVerfG, Beschluss v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05 – juris Rn. 46). Dem entspricht die in der Satzung der Beklagten geregelte Spielgerätesteuern. Denn sie soll die besondere Leistungsfähigkeit der Spieler erfassen, die sich an den Spielgeräten vergnügen. Wie die meisten anderen Arten der Vergnügungsteuer wird sie nicht bei dem Nutzer der Einrichtung oder Veranstaltung, dessen in der Spielbetätigung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit letztlich besteuert werden soll, sondern als indirekte Steuer beim Veranstalter erhoben (vgl. zum Charakter einer Spielgerätesteuern als Aufwandsteuer auch BVerfG, Beschlüsse v. 4.2.2009, a.a.O., Rn. 47; v. 3.9.2009 – 1 BvR 2384/08 – juris Rn. 17; BVerwG, Urteile v. 10.12.2009 – 9 C 12.08 – juris Rn. 18; v. 14.10.2015 – 9 C 22.14 – juris Rn. 11). Das Verwaltungsgericht hat zutreffend ausgeführt, dass die von der Klägerin geäußerten Bedenken hinsichtlich der Abwälzbarkeit der Spielgerätesteuern und die von ihr angenommene erdrosselnde Wirkung der Spielgerätesteuern deren Charakter als Aufwandsteuer unberührt lassen. Denn wenn ein Satzungsgeber – wie die Beklagte – eine Steuer als örtliche Aufwandsteuer nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG ausgestalten will, die ihren Merkmalen nach dem Typus einer Aufwandsteuer entsprechen kann, bleibt seine Satzungs-kompetenz grundsätzlich vom verwendeten Besteuerungsmaßstab und der Abwälzbarkeit der indirekt erhobenen Steuer unberührt. Die Abwälzbarkeit der indirekt beim Halter der Automaten erhobenen Steuer auf die Nutzer der Spielgeräte ist zwar Bedingung ihrer materiellen Verfassungsmäßigkeit, aber kein den Charakter dieser Aufwandsteuer prägendes Wesensmerkmal. Fragen der materiellen Verfassungsmäßigkeit der Steuer, insbesondere ihrer Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz oder den Freiheitsgrundrechten, haben keinen Einfluss auf die Satzungs-kompetenz. Es würde der auf Formklarheit und Formenbindung angelegten und angewiesenen Finanzverfassung zuwiderlaufen, wenn Steuern dann ganz oder teilweise ihre Kompetenzgrundlage verlören, wenn sie etwa überhöht oder sonst untauglich bemessen sind (vgl. BVerfG, Beschluss v. 4.2.2009, a.a.O., Leitsatz und Rn. 51 ff.).

Schließlich handelt es sich bei der von der Beklagten geregelten Spielgerätesteuern auch um eine „örtliche“ Aufwandsteuer, die als sog. herkömmliche örtliche Aufwandsteuer (vgl. BVerfG, Beschlüsse v. 23.3.1976 – 2 BvL 11/75 – juris Rn. 12; v. 1.3.1997 – 2 BvR 1599/89 u.a. – juris Rn. 48; v. 3.5.2001 – 1 BvR 624/00 – juris Rn. 9; v. 4.2.2009, a.a.O., Rn. 45; BVerwG, Urteil v. 22.12.1999 – 11 CN 3.99 – juris Rn. 37; BFH, Beschluss v. 21.2.1990 – II B 98/89 – juris Rn. 21) als nicht mit bundesrechtlich geregelten Steuern gleichartig im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG gilt (vgl. BVerfG, Beschlüsse v. 26.2.1985 – 2 BvL 14/84 – juris Rn. 37; v. 1.3.1997, a.a.O., Rn. 48).



Anders als die Klägerin meint, verstößt die Ausübung der Besteuerungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 NKAG durch die Beklagte nicht gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung.

Das Verwaltungsgericht ist zutreffend davon ausgegangen, dass ein Abgabengesetzgeber nach der Kompetenzordnung des Grundgesetzes und dem Rechtsstaatsprinzip aufgrund einer Abgabekompetenz nur insoweit lenkend in den Kompetenzbereich eines Sachgesetzgebers übergreifen darf, als die Lenkung weder der Gesamtkonzeption der sachlichen Regelung noch konkreten Einzelregelungen zuwider läuft (vgl. BVerfG, Urteile v. 7.5.1998 – 2 BvR 1876/91 u. a. – juris Rn. 121; – 2 BvR 1991/95 u.a. – juris Rn. 58; Beschluss v. 3.5.2001, a.a.O., Rn. 12; BVerwG, Beschlüsse v. 11.3.2010 – 9 BN 2.09 – juris Rn. 20; v. 25.4.2012 – 9 B 10.12 – juris Rn. 3; v. 18.8.2015 – 9 BN 2.15 – juris Rn. 14).

Entgegen der Auffassung der Klägerin lässt sich dem Ersten Staatsvertrag zur Änderung des Staatsvertrages zum Glücksspielwesen in Deutschland (Erster Glücksspieländerungsstaatsvertrag) vom 15. Dezember 2011, dem Niedersächsischen Glücksspielgesetz, den §§ 284 ff. StGB, den §§ 144 ff. GewO, der Spielverordnung und § 1 Abs. 4 bis 9 BauNVO keine Gesamtkonzeption dahingehend entnehmen, dass das Lenkungsziel der Eindämmung der Spielsucht abschließend durch einen Sachgesetzgeber verfolgt wird und deshalb die Erhebung einer mit einer derartigen Lenkungswirkung verbundenen Spielgerätesteuern nicht mehr zulässig wäre:

Dem Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrag wurde im Land Niedersachsen durch das teilweise zum 28. Juni 2012 und teilweise zum 1. Juli 2012 in Kraft getretene Gesetz zur Änderung von Vorschriften über das Glücksspiel vom 21. Juni 2012 (Nds. GVBl. S. 190) zugestimmt, das zudem Änderungen des Niedersächsischen Glücksspielgesetzes und des Niedersächsischen Spielbankengesetzes enthält.

Mit dem Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrag haben die Länder nach dessen § 2 Abs. 1 die Veranstaltung, die Durchführung und die Vermittlung von öffentlichen Glücksspielen geregelt. Gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 gelten für Spielhallen, soweit sie Geld- oder Warenspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit bereithalten, nur die §§ 1 bis 3, 4 Abs. 1, 3 und 4, §§ 5 bis 7 sowie die Vorschriften des Siebten und Neunten Abschnitts. Diesen Regelungen ist ein Verbot der Erhebung örtlicher Aufwandsteuern für das Aufstellen von Geldspielgeräten in Spielhallen nicht zu entnehmen. Vielmehr heißt es in der Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur Änderung von Vorschriften über das Glücksspiel vom 22. Mai 2012 zum Siebten Abschnitt („Spielhallen“) des Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrags: „Mit den Bestimmungen des Siebten Abschnitts wird ein klar abgrenzbarer Teilbereich des Rechts der Spielhallen geregelt. Die Gewerbeordnung und die hierzu erlassenen Rechtsverordnungen gelten fort, soweit dieses Gesetz nicht entgegensteht. Andere Rechtsvorschriften bleiben unberührt“ (LT-Drucks. 16/4795, S. 91). Dass das Aufstellen von Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen unter den Begriff des

öffentlichen Glücksspiels im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 des Vertrags subsumiert werden kann, ändert daran nichts. Denn der Vertrag verhält sich auch nicht zur Erhebung örtlicher Aufwandsteuern für öffentliche Glücksspiele.

Aus diesem Grund hat der niedersächsische Landesgesetzgeber entgegen der Ansicht der Klägerin mit seiner Zustimmung zum Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrag auch nicht deshalb den Steuertatbestand „ausgetauscht“ und ihn der Kompetenz der Beklagten als kommunaler Satzungsgeberin entzogen, weil im Glücksspielstaatsvertrag von „öffentlichen Glücksspielen“ die Rede ist, hingegen in der Vergnügungsteuersatzung der Beklagten dieser Begriff nicht verwendet wird.

Das Niedersächsische Glücksspielgesetz (NGLüSpG) vom 17. Dezember 2007 (Nds. GVBl. S. 756) in der für den Besteuerungszeitraum Oktober 2013 maßgeblichen Fassung vom 7. Dezember 2012 (Nds. GVBl. S. 544) enthält in seinem Vierten Abschnitt („Spielhallen“) nur eine Zuständigkeitsregelung für die Erteilung von Erlaubnissen für die Errichtung und den Betrieb von Spielhallen (§ 10 Abs. 1 NGLüSpG) und eine Mindestabstandsregelung (§ 10 Abs. 2 NGLüSpG). Die außerhalb des Vierten Abschnitts in § 13 NGLüSpG geregelte Erhebung einer sog. Glücksspielabgabe an das Land betrifft ausschließlich Veranstalter im Sinne des § 3 Abs. 1 NGLüSpG. Hierbei handelt es sich um vom Land mit der Veranstaltung oder Durchführung von Glücksspielen beauftragte juristische Personen des öffentlichen Rechts oder vom Land damit beauftragte privatrechtliche Gesellschaften, an denen eine oder mehrere juristische Personen des öffentlichen Rechts unmittelbar oder mittelbar maßgeblich beteiligt sind. Auch diesen landesgesetzlichen Regelungen kann nicht entnommen werden, dass es den Gemeinden entgegen Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 NKAG untersagt wäre, für das Aufstellen von Geldspielgeräten in Spielhallen eine Spielgerätesteuern in Form einer örtlichen Aufwandsteuer zu erheben.

Ebenso wenig ist der Gewerbeordnung und der darauf beruhenden Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit (Spielverordnung) zu entnehmen, dass die Erhebung einer mit einem etwaigen Lenkungsziel der Eindämmung der Spielsucht verbundene Spielgerätesteuern unzulässig ist (vgl. OVG NW, Beschlüsse v. 17.9.2014 – 14 A 781/14 – juris Rn. 16; v. 6.5.2015 – 14 A 793/15 – juris Rn. 16; v. 15.7.2016 – 14 A 1149/16 – juris Rn. 16).

Gleiches gilt für die §§ 284 f. StGB (Strafbewehrung der unerlaubten Veranstaltung eines Glücksspiels, Beteiligung am unerlaubten Glücksspiel) und für die Regelungen in § 1 Abs. 4 bis 9 BauNVO zu möglichen Festsetzungen in Bebauungsplänen (vgl. auch BVerfG, Beschluss v. 3.9.2009, a.a.O., Rn. 46).

Die von der Klägerin beanstandete Verschärfung der durch die genannten Einzelschriften getroffenen Wertentscheidung des betreffenden Sachgesetzgebers durch einen etwaigen mit der

Spielgerätsteuer der Beklagten verbundenen Lenkungszweck, die Spielsucht einzudämmen, begründet keinen Widerspruch zu diesen Wertentscheidungen, sondern steht vielmehr mit ihnen in Einklang (vgl. OVG NW, Beschlüsse v. 19.5.2014 – 14 A 528/14 – juris Rn. 20; v. 29.10.2014 – 14 A 1470/14 – juris Rn. 19; Senatsbeschluss v. 30.3.2016 – 9 LA 78/16 – n. v.).

Entgegen der Ansicht der Klägerin hat das Verwaltungsgericht ferner zu Recht angenommen, dass die ihrer Veranlagung zur Spielgerätsteuer für den Besteuerungszeitraum Oktober 2013 zugrunde liegenden Regelungen in der Vergnügungsteuersatzung der Beklagten auch unter Berücksichtigung der weiteren Einschränkungen der Berufstätigkeit der Spielgerätebetreiber durch die von der Klägerin angeführten Regelungen nicht gegen Art. 12 Abs. 1 GG (in Verbindung mit Art. 19 Abs. 3 GG) verstoßen haben.

Mit ihrem diesbezüglichen Einwand, die betreffenden Satzungsregelungen verstießen (in Kumulation mit den genannten anderen Regelungen) deshalb gegen Art. 12 Abs. 1 GG, weil die Steuererhebung zur Erreichung des mit der Spielgerätsteuer verfolgten Lenkungszwecks weder geeignet noch erforderlich sei, stellt die Klägerin die Steuerregelungen schon vom Ansatz her nicht in Frage, weil die Beklagte mit der Erhebung der Spielgerätsteuer entweder nur, jedenfalls aber hauptsächlich – unbeschadet eines Lenkungszwecks – die Absicht verfolgt, Einnahmen zu erzielen (vgl. auch OVG NW, Beschluss v. 15.7.2016, a.a.O., Rn. 17).

Allerdings geht die Klägerin Recht in der Annahme, dass verschiedene, für sich betrachtet geringfügige Eingriffe in grundrechtlich geschützte Bereiche in ihrer Gesamtwirkung zu einer schwerwiegenden Beeinträchtigung führen können, die das Maß der rechtsstaatlich hinnehmbaren Eingriffsintensität überschreitet (sog. kumulativer oder additiver Grundrechtseingriff; vgl. BVerfG, Urteile v. 10.6.2009 – 1 BvR 706/08 u.a. – juris Rn. 239; v. 27.3.2012 – 2 BvR 2258/09 – juris Rn. 59 m.w.N.). Die der Heranziehung der Klägerin zugrunde liegenden Regelungen der Vergnügungsteuersatzung der Beklagten haben jedoch innerhalb der maßgeblichen rechtlichen Rahmenbedingungen unter Berücksichtigung der sich daraus ergebenden zusätzlichen Beschränkungen keine gegen Art. 12 Abs. 1 GG verstoßende erdrosselnde Wirkung entfaltet:

Die Erhebung von Steuern greift dann in den Schutzbereich des Grundrechts aus Art. 12 Abs. 1 GG ein, wenn sie in engem Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs steht und – objektiv – eine berufsregelnde Tendenz deutlich erkennen lässt (BVerfG, Urteil v. 7.5.1998, a.a.O., Rn. 52). Diese Voraussetzungen sind für die Spielgerätsteuer anerkannt (vgl. BVerwG, Urteil v. 14.10.2015, a.a.O., Rn. 15).

Nach Art. 12 Abs. 1 GG kann die Berufsfreiheit durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes geregelt werden. Solche Regelungen können grundsätzlich – wie hier durch die

Vergnügungsteuersatzung der Beklagten – auch durch Satzungen getroffen werden (BVerfG, Urteil v. 7.5.1998, a.a.O., Rn. 53).

Als mittelbare Regelungen der Berufsausübung sind die Erhebung und Erhöhung der Spielgerätesteuern durch gewichtige Interessen der Allgemeinheit gerechtfertigt. Denn es erscheint angemessen, wenn die Allgemeinheit durch eine (höhere) Steuer an dem Aufwand für das Vergnügen des Spielens beteiligt wird, auch wenn dadurch die Rentabilitätsgrenze der Geräte herabgesetzt werden sollte. Hiermit kann zugleich der Verbreitung der Spielsucht entgegengewirkt und einer Verursachung von Folgekosten für die Gemeinschaft vorgebeugt werden (vgl. BVerfG, Beschluss v. 1.3.1997, a.a.O., Rn. 57).

Wie das Verwaltungsgericht zutreffend ausgeführt hat, liegt ein unzulässiger Eingriff in die Freiheit der Berufswahl nur dann vor, wenn die Steuer ihrer objektiven Gestaltung und Höhe nach es in aller Regel unmöglich macht, den angestrebten Beruf ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung bzw. Unternehmensführung zu machen (BVerfG, Beschlüsse v. 1.4.1971, a.a.O., Rn. 48; v. 1.3.1997, a.a.O., Rn. 56; v. 3.5.2001, a.a.O., Rn. 6; BVerwG, Urteil v. 14.10.2015, a.a.O., Rn. 16). Einer kommunalen Steuer kommt eine in diesem Sinne erdrosselnde Wirkung zu, wenn mit der Ausübung des in Rede stehenden Berufs in der Gemeinde infolge dieser Steuer nach Abzug der notwendigen Aufwendungen kein angemessener Reingewinn erzielt werden kann (BVerwG, Urteil v. 14.10.2015, a.a.O., Rn. 15 f. und 30).

Insoweit bedarf es – ungeachtet des Umstands, dass die Klägerin im hier maßgeblichen Besteuerungszeitraum Oktober 2013 in der Spielhalle „F.“ ausschließlich Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit aufgestellt hatte – nicht etwa einer Beschränkung der Prüfung speziell auf die Betriebssparte „Gewinnspielgeräte“, sondern einer Gesamtbetrachtung des jeweiligen Berufs (vgl. BVerfG, Beschluss v. 1.4.1971 - 1 BvL 22/67 - juris Rn. 45; vgl. auch BVerwG, Beschlüsse v. 17.7.1989 - 8 NB 2.89 - juris Rn. 4; - 8 B 159.88 - juris Rn. 4; v. 22.3.1994 - 8 NB 3.93 - juris Rn. 16), hier des Berufs des Spielhallenbetreibers.

Ausgehend hiervon haben die der Veranlagung der Klägerin für den Besteuerungszeitraum Oktober 2013 zugrunde liegenden Satzungsregelungen der Beklagten keine gegen Art. 12 Abs. 1 GG verstoßende erdrosselnde Wirkung entfaltet:

Der Steuersatz für Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit in Höhe von 15 % der elektronisch gezahlten Bruttokasse bewegt sich seiner abstrakten Höhe nach – anders als bei Erlass des von der Klägerin in Bezug genommenen Senatsbeschlusses vom 8. November 2010 (9 LA 199/09) – inzwischen nicht mehr an der oberen Grenze desjenigen, was in der Rechtsprechung unter den jeweils gegebenen Umständen noch als verfassungsrechtlich unbedenklich eingestuft worden ist (vgl. VGH BW, Urteil v. 11.7.2012 – 2 S 2995/11 – juris Rn. 35; HessVGH, Beschluss v. 18.7.2012 – 5 B 1015/12 – juris; FG Bremen, Urteile v. 11.4.2012 – 2 K 2/12 (1) – juris Rn. 48;

v. 20.2.2014 – 2 K 84/13 (1) – juris Rn. 120; OVG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 24.3.2014 – 6 C 11322/13 – juris Rn. 33 ff.; OVG NW, Urteil v. 24.7.2014 – 14 A 692/13 – juris Rn. 39; OVG Schleswig-Holstein, Urteil v. 19.3.2015 – 2 KN 1/15 – juris Rn. 33; SächsOVG, Urteil v. 6.5.2015 – 5 A 439/12 – juris Rn. 77 ff.; FG Berlin-Bbg, Urteile v. 7.7.2015 – 6 K 6070/12 – juris Rn. 42 ff.; – 6 K 6071/12 – juris Rn. 46 ff., in denen jeweils Steuersätze von 20 % auf die elektronisch gezahlte Bruttokasse als nicht erdrosselnd angesehen wurden; vgl. auch VG Sigmaringen, Urteil v. 17.10.2012 – 5 K 2242/11 – juris: 25 %).

Auch mit Blick auf Geldspielgeräte ohne Gewinnmöglichkeit lässt ein Steuersatz in der genannten Höhe nicht ohne Weiteres auf eine erdrosselnde Wirkung schließen.

In der Rechtsprechung ist geklärt, dass hinsichtlich der Erdrosselungswirkung der Bestandsentwicklung seit Erlass der maßgeblichen Spielgerätesteuersatzung eine indizielle Bedeutung zukommen kann (vgl. BVerwG, Beschlüsse v. 19.6.1997 – 8 B 127.97 – juris Rn. 6; v. 26.10.2011 – 9 B 16.11 – juris Rn. 7; v. 24.2.2012 – 9 B 80.11 – juris Rn. 19 f.; Urteile v. 10.12.2009, a.a.O., Rn. 46; v. 14.10.2015, a.a.O., Rn. 20; BFH, Beschluss v. 19.2.2010 – II B 122/90 – juris Rn. 38; OVG NW, Beschlüsse v. 3.2.2016 – 14 A 2225/15 – juris Rn. 19; v. 28.6.2016 – 14 A 576/16 – juris Rn. 3 f.; v. 29.7.2016 – 14 A 1240/16 – juris Rn. 9). Es ist nämlich nicht erkennbar, weshalb ein wirtschaftlich denkender Unternehmer seinen Betrieb über längere Zeit fortführen und gegebenenfalls sogar weitere Spielgeräte anschaffen sollte, wenn es ihm wegen der Höhe der zu entrichtenden Spielgerätesteuer nicht möglich wäre, Gewinn zu erzielen (vgl. BVerwG, Beschlüsse v. 28.12.2011 – 9 B 53.11 – juris Rn. 5; v. 21.6.2012 – 9 B 13.12 – juris Rn. 9; v. 19.8.2013 – 9 BN 1.13 – juris Rn. 15). Auch sind wirtschaftlich schwächere Betriebe desselben Unternehmers nicht in der Lage, jahrelang eine Quersubventionierung zu durchstehen (BVerwG, Beschluss v. 15.6.2011 – 9 B 77.10 – juris Rn. 7; OVG NW, Urteil v. 23.6.2010 – 14 A 597/09 – juris Rn. 98; Senatsbeschluss v. 14.10.2016 – 9 LA 37/16 – juris Rn. 18). Wäre eine erdrosselnde Wirkung vorhanden, müssten mithin wirtschaftliche Auswirkungen dadurch feststellbar sein, dass die schwächsten Anbieter aus dem Markt scheiden, ohne dass neue ihren Platz einnehmen. Es müsste eine Tendenz zum Absterben der Spielgeräteaufstellerbranche erkennbar werden (Senatsbeschlüsse v. 18.2.2014, a.a.O., Rn. 10; v. 14.10.2016, a.a.O., Rn. 18; FG Bremen, Urteil v. 11.4.2012, a.a.O., Rn. 50; VGH BW, Urteil v. 13.12.2012 – 2 S 1010/12 – juris Rn. 41; SächsOVG, Urteil v. 6.5.2015, a.a.O., Rn. 83; OVG NW, Urteil v. 24.7.2014, a.a.O., Rn. 50; Beschlüsse v. 20.5.2015 – 14 A 831/15 – juris Rn. 10; v. 3.2.2016, a.a.O., Rn. 19; v. 28.6.2016, a.a.O., Rn. 3; v. 29.7.2016, a.a.O., Rn. 9; v. 26.9.2016 – 14 A 1734/16 – juris Rn. 3).

Lässt bereits die Entwicklung der Anzahl der Spielautomatenbetriebe im Satzungsgebiet und der dort aufgestellten Spielgeräte seit Erlass der maßgeblichen Satzung den hinreichend sicheren Rückschluss zu, dass die Erhebung der Spielgerätesteuer nicht erdrosselnd wirkt, bedarf es zur Beurteilung der Erdrosselungswirkung keiner weiteren Ermittlungen zur Ertragslage der

Aufsteller im Satzungsgebiet (vgl. BVerwG, Beschlüsse v. 19.6.1997, a.a.O., Rn. 6; v. 26.10.2011, a.a.O., Leitsatz; Senatsbeschlüsse v. 18.2.2014 – 9 LA 45/12 – juris Rn. 12; v. 14.10.2016, a.a.O., Rn. 19; OVG NW, Urteile v. 23.6.2010 – 14 A 718/09 – juris Rn. 112; v. 8.5.2013 – 14 A 1583/09 – juris Rn. 79; Beschluss v. 29.7.2016, a.a.O., Rn. 12; OVG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 24.3.2014, a.a.O., Rn. 39).

So liegt der Fall hier. Aus der von der Beklagten aufgezeigten Bestandsentwicklung ergibt sich mit hinreichender Sicherheit, dass die der im Zeitpunkt der Veranlagung der Klägerin zur Spielgerätesteuern für den Besteuerungszeitraum Oktober 2013 geltende Steuersatz in Höhe von 15 % des Einspielergebnisses keine gegen Art. 12 Abs. 1 GG verstoßende erdrosselnde Wirkung entfaltet hat. Danach stellt sich die Bestandsentwicklung im Satzungsgebiet wie folgt dar:

	Spielhallen- konzessionen	Spielhallen- standorte	Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen	Unterhaltungsgeräte und elektronisch multifunktionale Bildschirme in Spielhallen
1.1.2010	28	13	284	79
1.1.2011	31	13	328	73
1.1.2012	39	16	420	81
1.1.2013	40	17	427	77
1.1.2014	40	17	429	68
1.1.2015	40	17	425	57
1.1.2016	40	17	424	unbekannt
1.11.2016	39	16	411	43

Aus dieser Aufstellung ergibt sich, dass die Anzahl der Spielhallenkonzessionen und Spielhallenstandorte im Satzungsgebiet im Ergebnis derzeit genauso hoch ist wie bei Inkrafttreten der hier maßgeblichen 1. Änderungssatzung zum 1. Januar 2012, mit welcher der Steuersatz von 12 % auf 15 % angehoben wurde. Gab es am 1. Januar 2012 im Satzungsgebiet 39 Spielhallenkonzessionen und 16 Spielhallenstandorte, so erhöhte sich diese Anzahl zum 1. Januar 2013 zunächst auf 40 Spielhallenkonzessionen und 17 Spielhallenstandorte. Erst im September 2016 – nachdem der Steuersatz durch die 2. Änderungssatzung vom 17. Oktober 2014 mit Wirkung zum 1. Januar 2015 auf 18 % und durch die 3. Änderungssatzung vom 13. November 2015 mit Wirkung zum 1. Januar 2016 auf 20 % des Einspielergebnisses angehoben

worden war – sank sie infolge der Schließung einer einzigen Spielhalle wieder auf 39 Spielhallenkonzessionen und 16 Spielhallenstandorte.

Der Beklagten liegen keine Erkenntnisse zu bevorstehenden weiteren Schließungen von Spielhallen vor; auch die Klägerin hat solche nicht dargetan. Seit Inkrafttreten der 1. Änderungssatzung zum 1. Januar 2012 wurden Bauanträge für zwei Spielhallen gestellt. Insoweit wurde neben der Baugenehmigung, von der mit der Folge der aufgezeigten, zwischenzeitlichen Erhöhung des Bestands um eine Spielhalle Gebrauch gemacht wurde, ein noch bis 2017 verbindlicher Bauvorbescheid erteilt, von dem noch Gebrauch gemacht werden kann.

Auch die Anzahl der in den Spielhallen aufgestellten Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit hat seit Inkrafttreten der für den Besteuerungszeitraum Oktober 2013 maßgeblichen 1. Änderungssatzung zum 1. Januar 2012 keine wesentlichen Einbrüche erfahren. Vielmehr erhöhte sich die Anzahl seit dem 1. Januar 2012 von 420 zunächst auf 427 am 1. Januar 2013 und auf 429 am 1. Januar 2014. Erst zum 1. Januar 2015 – dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des auf 18 % erhöhten Steuersatzes – sank sie geringfügig auf 425, zum 1. Januar 2016 – dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des auf 20 % erhöhten Steuersatzes – sodann auf 426 und im Laufe des Jahres 2016 infolge der Schließung der einen Spielhalle auf nunmehr 411.

Lediglich im Bereich „Unterhaltungsgeräte und elektronisch multifunktionale Bildschirme“ ist während der Geltungsdauer der maßgeblichen 1. Änderungssatzung vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2014 die Anzahl der in Spielhallen aufgestellten Geräte von 81 auf 57 gesunken und nachfolgend – wobei zum 1. Januar 2016 der Steuersatz erneut angehoben wurde – auf 43 Geräte am 1. November 2016 gesunken.

Diese tatsächliche Entwicklung schließt es aus, dass der Steuersatz von 15 % des Einspielergebnisses eine erdrosselnde Wirkung entfaltet hat. Denn nach inzwischen fast fünf Jahren seit Inkrafttreten der maßgeblichen Satzungsänderung sind keine wirtschaftlichen Auswirkungen in der Form feststellbar, dass die schwächsten Anbieter aus dem Markt scheiden, ohne dass neue ihren Platz einnehmen. Eine Tendenz zum Absterben der Spielgeräteaufstellerbranche ist den genannten Zahlen – trotz der nach Oktober 2013 mit Wirkung zum 1. Januar 2015 sogar noch erfolgten weiteren Anhebung des Steuersatzes auf 18 % und der nochmaligen Anhebung auf 20 % mit Wirkung zum 1. Januar 2016 – nicht zu entnehmen. Hinsichtlich des Kerngeschäfts der Spielhallenbetreiber – dem Aufstellen von Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit – ist im Laufe der Jahre nur ein geringfügiger Rückgang der Geräte zu verzeichnen. Der Verringerung der Anzahl der in Spielhallen aufgestellten Geldspielgeräte ohne Gewinnmöglichkeit lässt sich für die Zeit vom 1. Januar 2012 bis zum 1. Januar 2014 damit erklären, dass in demselben Zeitraum die Anzahl der in Spielhallen aufgestellten Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit gestiegen ist. Die Gesamtanzahl der in Spielhallen aufgestellten Geldspielgeräte hat in diesem Zeitraum damit keine wesentliche

Änderung erfahren (1.1.2012: 501 Geldspielgeräte; 1.1.2.2013: 504 Geldspielgeräte; 1.1.2014: 497 Geldspielgeräte). Der fortlaufende Rückgang der in Spielhallen aufgestellten Geldspielgeräte ohne Gewinnmöglichkeit ab dem 1. Januar 2014 bietet vor dem Hintergrund der dargestellten Anzahl der Spielhallen im Satzungsgebiet und der darin aufgestellten Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit keinen Anhaltspunkt für eine Tendenz zum Absterben der Spielhallenbetreiber im Satzungsgebiet, zumal die Geldspielgeräte ohne Gewinnmöglichkeit nur einen Bruchteil der insgesamt in den Spielhallen im Satzungsgebiet aufgestellten Geräte ausmachen.

Dem kann die Klägerin nicht mit Erfolg entgegen halten, die Spielhallenbetreiber würden ungeachtet ihrer wirtschaftlichen Situation ihre Spielhallen mit Blick auf die zu erwartende Auslosung, welche Spielhallen ab dem 1. Juli 2017 wegen des dann für alle Spielhallen geltenden Mindestabstandsgebots weiterbetrieben werden dürften, fortführen. Denn zwischen dem Inkrafttreten der Regelung des hier maßgeblichen Steuersatzes von 15 % des Einspielergebnisses am 1. Januar 2012 und dem im Hinblick auf die am 30. Juni 2017 auslaufende Übergangsregelung in § 29 Abs. 4 Satz 2 GlüStV zu erwartenden Losverfahren liegen mehr als fünf Jahre. Kein wirtschaftlich denkender Unternehmer würde eine Spielhalle, mit der kein angemessener Gewinn erzielt werden kann, jahrelang mit Blick auf den ungewissen Ausgang eines Losverfahrens fortführen.

Die sich aus der Bestandsentwicklung ergebende fehlende Erdrosselungswirkung wird dadurch bekräftigt, dass nach einer von der Beklagten vorgelegten Tabelle, welcher die Klägerin nicht widersprochen hat, nicht nur die Klägerin, sondern auch die anderen Spielhallenbetreiber im Satzungsgebiet im Durchschnitt seit dem Jahr 2013 – trotz der mit Wirkung zum 1. Januar 2015 erfolgten weiteren Anhebung des Steuersatzes auf 18 % und der nochmaligen Anhebung auf 20 % mit Wirkung zum 1. Januar 2016 – ihre Einspielergebnisse gesteigert haben. Nach den Angaben der Beklagten sind bei den Spielhallenbetreibern im Satzungsgebiet seit Inkrafttreten der hier maßgeblichen 1. Änderungssatzung zum 1. Januar 2012 – von einer Ausnahme abgesehen – auch keine Zahlungsschwierigkeiten hinsichtlich der Spielgerätesteuern aufgetreten. Es wurden weder Anträge auf Zahlungsaufschub noch auf Gewährung von (Teil-) Erlässen gestellt. Ein einziger Automatenaufsteller stellte im Juli 2013, November 2013, August 2014 und Juni 2015 Stundungsanträge wegen kurzfristiger Liquiditätsgänge. Die Forderungen wurden aber jeweils innerhalb von drei Monaten nach Fälligkeit getilgt.

Das Verwaltungsgericht hat des Weiteren zu Recht angenommen, dass die der Heranziehung der Klägerin zur Spielgerätesteuern für den Besteuerungszeitraum Oktober 2013 zugrunde liegenden Regelungen in der Vergnügungsteuersatzung der Beklagten nicht wegen einer fehlenden Abwälzbarkeit der Spielgerätesteuern von den Spielhallenbetreibern auf die Spieler gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen haben.



Es hat zutreffend ausgeführt, dass der Einwand der Klägerin, die Beklagte habe ausweislich der Vorlage FB20/684/11 zur 1. Änderung der Vergnügungsteuersatzung nicht geprüft, ob die Spielgerätesteuer noch kalkulatorisch abwälzbar sei, nicht die Annahme rechtfertigt, die Vergnügungsteuersatzung sei unwirksam. Denn die gerichtliche Kontrolle satzungsrechtlicher Abgabenregelungen beschränkt sich mit Blick auf das kommunale Selbstverwaltungsrecht (Art. 28 Abs. 2 GG) auf die Vereinbarkeit der Festsetzungen mit höherrangigem Recht. Sie umfasst nicht die Überprüfung nach der Art von – ermessensgeleiteten – Verwaltungsakten mit der Folge, dass die Entscheidung des Satzungsgebers daraufhin zu überprüfen wäre, ob hinreichende Tatsachenermittlungen angestellt worden sind, die die Entscheidung tragen können (BVerwG, Urteile v. 10.12.2009, a.a.O., Rn. 40; v. 14.10.2015, a.a.O., Rn. 13; Beschluss v. 19.8.2013, a.a.O., Rn. 3; Senatsbeschluss v. 8.11.2010 – 9 LA 199/09 – juris Rn. 4).

Bei indirekt erhobenen Aufwandsteuern erfordert eine am Gleichheitssatz ausgerichtete, gerechte Zuteilung der Steuerlast, dass die Steuer jedenfalls im Ergebnis von demjenigen aufgebracht wird, der den von der Steuer erfassten Aufwand betreibt. Nur wenn sie dessen hierin zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit als den eigentlichen Gegenstand der Besteuerung zu erreichen vermag, kann die indirekte Erhebung der Steuer vor dem Grundsatz der gerechten Lastenverteilung Bestand haben (vgl. BVerfG, Beschluss v. 4.2.2009, a.a.O., Rn. 61). Da die indirekt erhobene Spielgerätesteuer im Ergebnis den Spieler treffen soll, muss sie auf diesen abwälzbar sein. Sie soll nicht an demjenigen „hängen bleiben“, der das steuerpflichtige Vergnügen zum Zweck der Gewinnerzielung anbietet, sondern aus denjenigen Aufwendungen gedeckt werden, die die Spieler für ihr Spielvergnügen aufbringen (BVerfG, Beschlüsse v. 1.4.1971, a.a.O., Rn. 32; v. 4.2.2009, a.a.O., Rn. 62).

Insoweit genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerschuldner den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen – Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten – treffen kann (BVerfG, Beschluss v. 4.2.2009, a.a.O., Rn. 62; BVerwG, Urteile v. 10.12.2009, a.a.O., Rn. 28). Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt (BVerfG, Beschluss v. 4.2.2009, a.a.O., Rn. 62; BVerwG, Urteile v. 10.12.2009, a.a.O., Rn. 28; v. 14.10.2015, a.a.O., Rn. 33). Entscheidend ist, dass der Unternehmer die abzuführende Steuer anhand langfristiger Erfahrungs- und Durchschnittswerte verlässlich kalkulieren kann (BVerwG, Urteil v. 14.10.2015, a.a.O., Rn. 33). Die Überwälzung der Steuerlast auf die Spieler muss außerdem rechtlich und tatsächlich möglich sein (BVerwG, Urteil v. 14.10.2015, a.a.O., Rn. 34).

Dass die Spielgeräteaufsteller die Spielgerätesteuer anhand langfristiger Erfahrungs- und Durchschnittswerte nicht verlässlich haben kalkulieren können, ist weder dargetan noch ersichtlich.

Das Verwaltungsgericht hat auch zu Recht angenommen, dass im hier maßgeblichen Besteuerungszeitraum Oktober 2013 der Abwälzbarkeit der Spielgerätesteuern keine rechtlichen Hindernisse entgegenstanden. Solche ergeben sich entgegen der Ansicht der Klägerin weder aus den Regelungen der Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit (Spielverordnung) in der hier maßgeblichen Fassung vom 7. August 2013 (BGBl. I S. 2154) noch aus denen des Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrags und des Niedersächsischen Glücksspielgesetzes.

Das Bundesverfassungsgericht hat bereits für die Spielverordnung in ihrer bis zum 1. Januar 2006 geltenden Fassung entschieden, dass weder die damals noch vorgesehene Mindestquote des auszuschüttenden Gewinns noch der Höchstbetrag des Einsatzes in rechtlicher Hinsicht die Abwälzbarkeit der Steuer ausschlossen, obwohl die Steuer dadurch weder ohne Weiteres durch eine Erhöhung des Preises für das einzelne Spiel noch durch Senkung der Gewinnquote weitergegeben werden konnte. Denn die gewerberechtliche Regelung in der Spielverordnung in ihrer bis zum 1. Januar 2006 geltenden Fassung setzte der Erhöhung des Umsatzes je Apparat oder auch der Senkung der Betriebskosten keine rechtlichen Grenzen; beides war allein vom kaufmännischen Geschick und der Marktlage abhängig (vgl. BVerfG, Beschluss v. 4.2.2009, a.a.O., Rn. 94; siehe auch BVerwG, Beschlüsse v. 25.11.2011 – 9 B 25.11 – juris Rn. 11; – 9 B 28.11 – juris Rn. 13).

Für die im hier maßgeblichen Besteuerungszeitraum (Oktober 2013) gültige Spielverordnung in der Fassung vom 7. August 2013 gilt im Ergebnis nichts anderes. Zu den Änderungen gehörten die Verringerung der Mindestfläche pro Gerät in Spielhallen von 15 qm auf zwölf qm (§ 3 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 SpielV) und die Erhöhung der maximalen Gerätezahl in Spielhallen von zehn auf zwölf (§ 3 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 SpielV). Eine Mindestquote des auszuschüttenden Gewinns ist nicht mehr vorgesehen. Es ist lediglich bestimmt, dass Gewinne in solcher Höhe ausgezahlt werden müssen, dass bei langfristiger Betrachtung kein höherer Betrag als (im hier maßgeblichen Besteuerungszeitraum) 33,- EUR je Stunde als Kasseneintrag verbleibt (§ 12 Abs. 2 Buchstabe a SpielV). Darüber hinaus sieht § 13 SpielV Regelungen über den von der Mindestspieldauer abhängigen Höchsteinsatz, maximale Verluste und Gewinne sowie eine Begrenzung der Speicherung von Geldbeträgen in Einsatz- und Gewinnsspeichern vor.

Diese rechtlichen Vorgaben durch die Spielverordnung setzen dem Unternehmer bei der Kalkulation seiner Selbstkosten zwar nach wie vor Grenzen. Seiner betriebswirtschaftlichen Planung und Kalkulation sind aber auch weiterhin hinreichende Spielräume eröffnet (vgl. BFH, Urteil v. 7.12.2011 – II R 51/10 – juris Rn. 60; Beschlüsse v. 27.11.2009 – II B 102/09 – juris Rn. 44 ff.; – II B 75/09 – juris Rn. 41; v. 19.2.2010, a.a.O., Rn. 36; FG Bremen, Urteil v. 20.2.2014, a.a.O., Rn. 101; OVG NW, Beschluss v. 20.5.2015 – 14 A 831/15 – juris Rn. 18; OVG Schleswig-Holstein, Urteil v. 19.3.2015, a.a.O., Rn. 23 ff.; SächsOVG, Urteil v. 6.5.2015, a.a.O.,

Rn. 75; FG Berlin-Bbg, Urteile v. 7.7.2015 – 6 K 6070/12 – juris Rn. 78; – 6 K 6071/12 – juris Rn. 82). Zwar sind einer Preiserhöhung des Automatenspiels durch § 12 Abs. 2 Buchstabe a SpielV rechtliche Grenzen gesetzt. Denn der Preis kann allenfalls dadurch erhöht werden, dass in Fällen, in denen die Höchstgrenze des zulässigen langfristigen durchschnittlichen Kassensinhalts nicht ausgeschöpft wurde, Spielgeräte mit einem höheren langfristigen durchschnittlichen Kassensinhalt eingesetzt werden, sofern ein nachträglicher Gerätetausch zumutbar ist (vgl. BVerwG, Urteil v. 14.10.2015, a.a.O., Rn. 22 ff.). Die Spielverordnung setzt aber der Erhöhung des Umsatzes je Apparat oder auch der Senkung der Betriebskosten nach wie vor keine rechtlichen Grenzen. Beides bleibt allein vom kaufmännischen Geschick und der Marktlage abhängig. Der Unternehmer kann etwa durch die Auswahl geeigneter Standorte sowie durch eine entsprechende Gestaltung und Ausstattung der Spielhallen oder durch eine Änderung der Angebotsstruktur (z. B. mehr Unterhaltungsgeräte) auf eine Umsatzsteigerung hinwirken und die Selbstkosten auf das unbedingt erforderliche Maß beschränken.

Auch die von der Klägerin angeführten Regelungen des Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrags und des Niedersächsischen Glücksspielgesetzes stellen kein rechtliches Hindernis für eine Abwälzbarkeit der Spielgerätesteuern dar.

Zwar unterlagen im Besteuerungszeitraum Oktober 2013 die Betreiber von Spielhallen im Satzungsgebiet – mit Ausnahme der Betreiber solcher Spielhallen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Ersten Glücksspielstaatsvertrags bereits bestanden und für die bis zum 28. Oktober 2011 eine Erlaubnis nach § 33i GewO erteilt wurde, deren Geltungsdauer nicht innerhalb von fünf Jahren nach Inkrafttreten des Ersten Glücksspielstaatsvertrags endete (vgl. § 29 Abs. 4 Satz 2 GlüStV) – den Vorgaben nach §§ 24, 25 GlüStV. Diese beinhalten die Pflicht zur Einholung einer gesonderten glücksspielrechtlichen Erlaubnis für die Errichtung und den Betrieb einer Spielhalle (§ 24 GlüStV), das Verbot von Spielhallen im baulichen Verbund mit weiteren Spielhallen (§ 25 Abs. 2 GlüStV) und das Verbot von Mehrfachkonzessionen bzw. das Gebot zur Einhaltung eines Mindestabstands von 100 m (§ 25 Abs. 1 GlüStV in Verbindung mit § 10 Abs. 2 Sätze 1 und 2 NGLüSpG). Diese Vorgaben hinderten die Spielhallenbetreiber im Satzungsgebiet jedoch in rechtlicher Hinsicht nicht daran, die Spielgerätesteuern auf die Spieler abzuwälzen (vgl. auch OVG NW, Beschluss v. 18.2.2014 – 14 A 2592/13 – juris Rn. 3 ff.). Sie standen weder einer Preiserhöhung in dem nach der Spielverordnung zulässigen Rahmen noch einer Umsatzsteigerung je Gerät noch einer Senkung der Betriebskosten auf das unbedingt erforderliche Maß entgegen. Insbesondere konnte nach wie vor eine Spielhalle an einen günstigeren Standort verlegt und dadurch der Umsatz gesteigert werden, sofern der mit 100 m nicht ungewöhnlich große Mindestabstand zur nächsten Spielhalle eingehalten wurde und nicht mehrere Spielhallen in demselben Gebäude(komplex) untergebracht wurden.

Des Weiteren weist die Klägerin zwar zutreffend darauf hin, dass die Spielhallenbetreiber im Besteuerungszeitraum Oktober 2013 den verschärften Anforderungen an den Jugendschutz (§ 4 Abs. 3 GlüStV), Aufklärungspflichten gegenüber den Spielern (§ 7 Abs. 1 GlüStV), dem Verbot

des Veranstaltens und des Vermitteln öffentlicher Glücksspiele im Internet (§ 4 Abs. 4 GlüStV), Einschränkungen hinsichtlich der Werbung (§ 5 GlüStV), der Pflicht zur Entwicklung von Sozialkonzepten und der Personalschulung (§ 6 GlüStV), dem Verbot, in einem Gebäude(komplex), in dem sich eine Spielhalle befindet, Sportwetten zu vermitteln (§ 21 Abs. 2 GlüStV), sowie Einschränkungen hinsichtlich der äußeren Gestaltung von Spielhallen (§ 26 Abs. 1 GlüStV) unterlagen. Diese Vorgaben hinderten die Spielhallenbetreiber aber in rechtlicher Hinsicht ebenfalls nicht daran, die Spielgerätesteuern auf die Spieler abzuwälzen. Eine Preiserhöhung im Rahmen der Spielverordnung wird dadurch nicht untersagt, ebenso wenig – trotz der mit den genannten Vorgaben verbundenen Ausgaben – eine Senkung der sonstigen Kosten auf das unbedingt erforderliche Maß. Zwar mögen die Einschränkungen hinsichtlich der Werbung und der äußeren Gestaltung der Spielhallen eine Umsatzsteigerung erschweren. Die Regelungen stehen aber z. B. einer attraktiveren Gestaltung der inneren Räumlichkeiten (Inneneinrichtung, Raumklima etc.) und einer damit verbundenen Umsatzsteigerung nicht entgegen.

Schließlich durften im Besteuerungszeitraum Oktober 2013 nach § 26 Abs. 2 GlüStV die Länder für Spielhallen Sperrzeiten festsetzen, die drei Stunden nicht unterschreiten durften. Allerdings bestand im Land Niedersachsen – worauf das Verwaltungsgericht zutreffend hingewiesen hat – bereits vor Inkrafttreten des Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrags nach § 1 der Verordnung über Sperrzeiten für Spielhallen (Sperrzeitverordnung) vom 16. November 2008 (Nds. GVBl. 2008, 357) eine Sperrzeit von 0:00 Uhr bis 6:00 Uhr, die nur bei Vorliegen eines öffentlichen Bedürfnisses oder besonderer örtlicher Verhältnisse gemäß § 2 SperrzeitVO allgemein oder für einzelne Betriebe verlängert oder um höchstens 3 Stunden verkürzt werden konnte. Auch diese Vorgaben, die in ähnlicher Weise auch für andere Gewerbebetriebe gelten, standen insbesondere einer Umsatzsteigerung im verbleibenden Zeitraum rechtlich nicht entgegen.

Das Verwaltungsgericht hat des Weiteren zu Recht angenommen, dass die Spielgerätesteuern innerhalb dieser rechtlichen Rahmenbedingungen im hier maßgeblichen Besteuerungszeitraum Oktober 2013 auch tatsächlich abwälzbar war. Eine Überwälzung der Steuerlast auf die Spieler ist so lange möglich, wie der Spieleinsatz den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Kosten für den Betrieb des Spielgeräts deckt und in der Regel noch Gewinn abwirft. Ausgeschlossen wäre eine Überwälzbarkeit dann, wenn sich der Steuerbetrag zusammen mit den sonstigen notwendigen Kosten für den Betrieb der Geräte nicht mehr aus dem Spieleinsatz decken ließe und daher die Veranstalter zur Zahlung der Steuern ihre Gewinne aus anderen rentablen Betriebssparten verwenden müssten (sog. schräge Überwälzung) (BVerfG, Beschlüsse v. 1.4.1971, a.a.O., Rn. 34; v. 4.2.2009, a.a.O., Rn. 62; BVerwG, Urteil v. 14.10.2015, a.a.O., Rn. 34). In der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist inzwischen geklärt, dass sich das Erdrosselungsverbot und das Gebot der kalkulatorischen Überwälzbarkeit zwar in ihrer dogmatischen Herleitung unterscheiden. Eine unterschiedliche Schwelle steuerlicher Belastung folgt aus diesen Unterschieden jedoch nicht (sog. Teilidentität, vgl. BVerwG, Urteil v.

14.10.2015, a.a.O., Rn. 35; Beschlüsse v. 10.12.2015 – 9 BN 5.15 – juris Rn. 4 und – 9 BN 6.15 – juris Rn. 4; v. 21.12.2015, a.a.O., Rn. 3). Da eine erdrosselnde Wirkung der von der Beklagten erhobenen Spielgerätesteuern im Besteuerungszeitraum Oktober 2013 aus den oben genannten Gründen zu verneinen ist, ist auch von einer tatsächlichen Abwälzbarkeit der Steuer auszugehen.

Das Verwaltungsgericht hat die der Veranlagung der Klägerin zugrunde liegenden Regelungen der Vergnügungsteuersatzung der Beklagten zu Recht auch nicht deshalb wegen eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG als unwirksam angesehen, weil öffentliche Glücksspiele wie Sportwetten und Slotmachines in der in ihrem Gebiet befindlichen staatlichen Spielbank – entsprechend der landesgesetzlichen Vorgabe in § 8 NSpielbG – nicht der Spielgerätesteuern unterworfen sind.

Denn das Bundesverwaltungsgericht geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass die Befreiung der Betreiber staatlicher Spielbanken von der Spielgerätesteuern nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt (vgl. BVerwG, Urteil v. 10.12.2009, a.a.O., Rn. 31; Beschlüsse v. 28.8.2007 – 9 B 17.07 – juris Rn. 12; v. 3.6.2008 – 9 BN 3.08 – juris Rn. 15; v. 10.6.2010 – 9 BN 3.09 – juris Rn. 4; v. 21.12.2011 – 9 B 52.11 – juris Rn. 7; v. 24.2.2012 – 9 B 78.11 – juris Rn. 7; v. 24.2.2012 – 9 B 90.11 – juris Rn. 7; v. 13.6.2013 – 9 B 50.12, a.a.O., Rn. 6; v. 10.12.2015 – 9 BN 5.15 – juris Rn. 8). Es sieht einen Unterschied zwischen den Spielapparaten, die in einer Spielbank (§ 33h GewO) und solchen, die an anderen Plätzen aufgestellt sind. Die in Spielhallen und anderen Plätzen besteuerten Spielgeräte unterliegen für ihre technische Zulassung bestimmten Einschränkungen, die die Gefahr unangemessen hoher Verluste in kurzer Zeit ausschließen sollen (§ 33i GewO). Das gewerbsmäßige Aufstellen solcher Spielgeräte ist zwar erlaubnispflichtig (§ 33c GewO), bei Vorliegen der Voraussetzungen besteht jedoch auf die Erteilung der Erlaubnis ein Rechtsanspruch. Die Spielgeräte in einer Spielbank sind demgegenüber uneingeschränkt zum Glücksspiel geeignet. Für sie gelten die Einschränkungen der Gewerbeordnung nicht (§ 33h GewO). Das Glücksspiel ist dort aber nur aufgrund eigens erteilter staatlicher Konzession erlaubt (vgl. §§ 2, 3 NSpielbG). Schon diese Unterschiede rechtfertigen nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts eine unterschiedliche vergnügungsteuerliche Behandlung. Denn es bedeutet auch für den Aufwand eines jeden Spielers einen Unterschied, ob er an einem Spielgerät mit Verlustbegrenzung nach der Gewerbeordnung spielt oder an einem solchen in einer Spielbank ohne jegliche Verlustgrenze (vgl. BVerwG, Urteil v. 10.12.2009, a.a.O., Rn. 31; Beschlüsse v. 28.8.2007, a.a.O., Rn. 12; v. 3.6.2008, a.a.O., Rn. 15; v. 10.6.2010, a.a.O., Rn. 4; v. 21.12.2011, a.a.O., Rn. 7; v. 24.2.2012, a.a.O., Rn. 7; v. 24.2.2012, a.a.O., Rn. 7; v. 13.6.2013, a.a.O., Rn. 6). Diese Ansicht teilt auch der Senat (vgl. Senatsbeschluss v. 18.5.2016 – 9 LA 186/15 – juris Rn. 22 f. m.w.N.).

75

Der von der Klägerin geltend gemachte Umstand, dass nach dem Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrag Spielbanken und Spielhallen in bestimmten Feldern (vgl. § 2 Abs. 2 und 3 GlüStV) gleichbehandelt werden, führt nicht zu einer Einebnung der Unterschiede des Spiels

in Spielbanken einerseits und in Spielhallen andererseits dergestalt, dass nunmehr eine gleiche spielgerätesteuerliche Behandlung geboten wäre (vgl. FG Hamburg, Beschluss v. 27.8.2014 – 2 K 257/13 – juris Rn. 50 ff.; OVG NW, Beschlüsse v. 17.9.2014, a.a.O., Rn. 28; v. 6.5.2015, a.a.O., Rn. 27; v. 4.2.2016 – 14 A 3047/15 – juris Rn. 30; v. 15.7.2016, a.a.O., Rn.27). Die Klägerin trägt selbst vor, dass das sog. „kleine Spiel“ an Automaten in Spielbanken keinerlei Einschränkungen unterliege und es keine Einsatz-, Verlust- oder Gewinn Grenzen gebe. Dementsprechend bedeutet es weiterhin auch für den Aufwand eines jeden Spielers einen Unterschied, ob er an einem Spielgerät mit Verlustbegrenzung nach der Gewerbeordnung spielt oder an einem solchen in einer Spielbank, bei dem keine Verlustgrenze vorgesehen ist.

Unerheblich ist auch der von der Klägerin ins Feld geführte Umstand, dass die Betreiber von Spielhallen und Spielbanken möglicherweise aus Sicht des Spielers gleichartige Dienstleistungen anbieten. Zwar genügt es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union für eine Verletzung des unionsrechtlichen Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, dass zwei aus der Sicht des Verbrauchers gleiche oder gleichartige Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (vgl. EuGH, Urteil v. 10.11.2011 – C-259/10, The Rank Group – juris, Leitsatz). Das Bundesverwaltungsgericht hält jedoch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union zur Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie für nicht übertragbar auf eine in Form einer örtlichen Aufwandsteuer erhobene Spielgerätesteuer (vgl. BVerwG, Urteil v. 10.12.2009, a.a.O., Rn. 31; Beschluss v. 10.6.2010 – 9 BN 3.09 – juris Rn. 4). Für die unterschiedlichen Regimetypen zugeordneten Geldgewinnspielgeräte innerhalb und außerhalb von Spielbanken gibt es keinen Grundsatz spielgerätesteuerlicher Neutralität (vgl. FG Bremen, Urteil v. 20.2.2014, a.a.O., Rn. 90; OVG NW, Beschlüsse v. 6.5.2015, a.a.O., Rn. 29; v. 20.5.2015 – 14 A 525/15 – juris Rn. 13; v. 4.2.2016, a.a.O., Rn. 32; v. 15.7.2016, a.a.O., Rn. 29).

Der von der Klägerin beanstandete Umstand, dass sich nach § 4 Abs. 9 Satz 1 NSpielbG – einer landesgesetzlichen Regelung – die Spielbankabgabe um die nach dem Umsatzsteuergesetz geschuldete und entrichtete Umsatzsteuer aufgrund von Umsätzen, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind, ermäßigt, verleiht ihr nach Art. 3 Abs. 1 GG keinen Anspruch darauf, dass die beklagte Gemeinde bei der Erhebung der Vergnügungsteuer von Spielhallenbetreibern ebenfalls die Umsatzsteuer anzurechnen hat (Senatsbeschluss v. 18.5.2016, a.a.O., Rn. 33; FG Hamburg, Urteil v. 15.7.2014 – 3 K 207/13 – juris Rn. 212; OVG NW, Beschlüsse v. 4.2.2016, a.a.O., Rn. 34; v. 15.7.2016, a.a.O., Rn. 31; vgl. auch FG Bremen, Urteil v. 20.2.2014, a.a.O., Rn. 90). Denn Art. 3 Abs. 1 GG gebietet eine Gleichbehandlung nur innerhalb des jeweiligen Rechtsetzungsbereichs (vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.3.1976 – 1 BvR 355/67 – juris Rn. 38; BVerwG, Urteile v. 17.9.2008 – 9 C 13.07 – juris Rn. 14; – 9 C 14.07 – juris Rn. 14; – 9 C 15.07 – juris Rn. 14; – 9 C 17.07 – juris Rn. 20; v. 24.2.2012 – 9 B 80.11 – Leitsatz). Dementsprechend ist der Gleichbehandlungsanspruch eines Steuerpflichtigen auf den Kompetenzbereich des konkret zuständigen Trägers öffentlicher Gewalt beschränkt (vgl.

BVerfG, Beschlüsse v. 21.12.1966 – 1 BvR 33/64 – juris Rn. 35; v. 1.3.2010 – 1 BvR 2584/06 – juris Rn. 17 m.w.N.).

Auch der Einwand der Klägerin, § 4 Abs. 9 Satz 1 NSpielbG sei unionsrechtswidrig, verhilft ihrer Klage nicht zum Erfolg.

Die Regelung verstößt – anders als sie meint – nicht gegen den unionsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Danach dürfen Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden (EuGH, Urteil v. 7.4.2016 – C-546/14, Degano Trasporti – juris Rn. 21 m.w.N.). Wie bereits ausgeführt wurde, genügt es für eine Verletzung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, dass zwei aus der Sicht des Verbrauchers gleiche oder gleichartige Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (vgl. EuGH, Urteil v. 10.11.2011, a.a.O., Leitsatz). Zwar hat der Gerichtshof der Europäischen Union in § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG a. F., der noch eine Umsatzsteuerbefreiung im Hinblick auf diejenigen Umsätze zugelassener öffentlicher Spielbanken vorsah, die durch deren Betrieb bedingt waren, einen Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität gesehen (vgl. EuGH, Urteil v. 17.2.2005 – C-453/02, Linneweber und Akritidis – juris). Der Bundesgesetzgeber hat diesen Verstoß jedoch dadurch beseitigt, dass er die Umsatzsteuerbefreiung aufgehoben hat. Damit werden die Spielhallen- und die Spielbankenbetreiber hinsichtlich der Erhebung der Mehrwertsteuer nicht mehr unterschiedlich behandelt. Der Gerichtshof der Europäischen Union hat nachfolgend entschieden, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität im Bereich der Mehrwertsteuer nur im Rahmen dieses harmonisierten Systems zur Gewährleistung von Gleichbehandlung und Neutralität verpflichtet und dass eine nationale Rechtsvorschrift, nach der die geschuldete Mehrwertsteuer auf eine nicht harmonisierte Abgabe - wie die Spielbankabgabe - angerechnet wird und nicht umgekehrt, allenfalls Zweifel in Bezug auf die Einhaltung des Grundsatzes der Gleichbehandlung im Hinblick auf diese nicht harmonisierte Abgabe, nicht aber im Verhältnis zur Mehrwertsteuer aufwerfen kann (EuGH, Urteil v. 24.10.2013 – C-440/12, Metropol Spielstätten – juris Rn. 55 ff.). Für den Grundsatz der steuerlichen Neutralität ist es ohne Belang, dass die Höhe einer nicht harmonisierten Abgabe auf Spiele, zu der bestimmte mehrwertsteuerpflichtige Veranstalter und Betreiber von Glücksspielen mit Geldeinsatz ebenfalls herangezogen werden, an die für diese Tätigkeit geschuldete Mehrwertsteuer angepasst wird (EuGH, Urteil v. 24.10.2013, a.a.O., Rn. 58). Eine unzulässige Umgehung seiner Rechtsprechung hat der Gerichtshof somit nicht angenommen.

Ohnehin könnte eine etwaige Unionsrechtswidrigkeit des § 4 Abs. 9 Satz 1 NSpielbG wegen der von der Klägerin geltend gemachten Umgehung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union allenfalls zur Folge haben, dass die Vorschrift wegen des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts von der insoweit zuständigen Behörde nicht angewendet

werden dürfte (vgl. zu einer solchen Pflicht der Behörde allgemein EuGH, Urteile v. 22.6.1989 – C-103/88, Fratelli Constanzo – juris Rn. 28 ff.; v. 29.4.1999 – C-224/97, Ciola – juris Rn. 29 f.; v. 9.9.2003 – C-198/01, Fiammiferi – juris, 1. Leitsatz; OVG Saarland, Beschluss v. 22.1.2007 – 3 W 14/06 – juris Rn. 185). Nicht hingegen ergäbe sich ein Anspruch der Spielhallenbetreiber auf eine Ermäßigung der Spielgerätesteuern um die Umsatzsteuer (vgl. OVG NW, Beschluss v. 4.2.2016, a.a.O., Rn. 34).

Auch der Einwand der Klägerin, die Befreiung der Spielbankenbetreiber von der Spielgerätesteuern unter Anrechnung der Umsatzsteuer auf die Spielbankabgabe sei eine unzulässige staatliche Beihilfe i. S. d. Art. 107 Abs. 1 AEUV, hat keine Auswirkung auf die Rechtmäßigkeit ihrer Veranlagung zu einer Spielgerätesteuern, auf welche die Umsatzsteuer nicht angerechnet wird (vgl. Senatsbeschlüsse v. 13.5.2015 – 9 LA 81/14 - juris Rn. 10; v. 18.5.2016 – 9 LA 186/15 – juris Rn. 36 ff.; OVG NW, Beschlüsse v. 25.7.2014 – 14 B 786/14 – juris Rn. 13; v. 1.10.2015 – 14 B 857/15 – juris Rn. 12; v. 4.2.2016, a.a.O., Rn. 38; v. 15.7.2016, a.a.O., Rn. 33).

Denn nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union können sich Schuldner einer allgemein erhobenen Abgabe der Zahlung dieser Abgabe nicht mit dem Argument entziehen (bzw. ihre Erstattung verlangen), dass die Befreiung bestimmter Wirtschaftsteilnehmer von dieser Abgabe eine staatliche Beihilfe sei (vgl. EuGH, Urteile v. 20.9.2001 – C-390/98 – juris Rn. 3 und 80; v. 27.10.2005 – C-266/04 – juris Rn. 42 und 44; v. 15.6.2006 – C-393/04 u. a. – juris Rn. 43; v. 7.9.2006 – C-526/04 – juris Rn. 30 und 32; v. 6.10.2015 – C-66/14 – juris Rn. 21). Entsprechendes hat zu gelten, wenn ein Schuldner, der einer Abgabe (hier: Spielgerätesteuern) unterliegt, die nur von bestimmten Wirtschaftsteilnehmern (hier: Spielhallenbetreibern) erhoben wird, geltend macht, die Ermäßigung einer von bestimmten anderen Wirtschaftsteilnehmern (hier: Spielbankenbetreibern) erhobenen anderen Abgabe (hier: Spielbankabgabe) um eine allgemein erhobene Abgabe (hier: Umsatzsteuer) stelle eine staatliche Beihilfe dar. In einem solchen Fall kann er keine entsprechende Ermäßigung der von ihm geschuldeten Abgabe (hier: Spielgerätesteuern) um die allgemein erhobene Abgabe (hier: Umsatzsteuer) beanspruchen (Senatsbeschluss v. 18.5.2016, a.a.O., Rn. 41).

Etwas anderes folgt nicht aus dem von der Klägerin zitierten Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 7. September 2006 (C-526/04). Das Verfahren betrifft eine Abgabe (Direktverkaufsabgabe), zu der nur eine von zwei miteinander in Wettbewerb stehenden Kategorien von Wirtschaftsteilnehmern herangezogen wird (direktverkaufende Pharmahersteller, nicht aber Pharmagroßhändler). Die Direktverkaufsabgabe wurde vom betreffenden nationalen Gesetzgeber eingeführt, um zwischen den beiden Vertriebswegen für Arzneimittel gleiche Wettbewerbsbedingungen herzustellen, weil diese nach seiner Ansicht durch die gemeinwirtschaftlichen Pflichten verfälscht wurden, denen nur die Großhändler unterlagen. Der Gerichtshof hat hierzu entschieden, dass die Heranziehung eines Pharmaherstellers zu der



Direktverkaufsabgabe dann eine Beihilfe darstellen würde, wenn der Nachweis erbracht würde, dass die Freistellung der Großhändler von der Direktverkaufsabgabe zu einer Überkompensierung der Großhändler führe, weil der von ihnen aus der Freistellung gezogene Vorteil die Zusatzkosten übersteige, die ihnen durch die Erfüllung der ihnen auferlegten gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen entstünden. Die Maßnahme, von der behauptet werde, sie stelle eine Beihilfe dar, sei die Direktverkaufsabgabe selbst und nicht etwa irgendeine Form der Befreiung, die sich davon getrennt betrachten ließe. In einem solchen Fall müsse es möglich sein, die Rechtswidrigkeit der Direktverkaufsabgabe mit der Begründung, sie stelle eine Beihilfemaßnahme dar, geltend zu machen, um ihre Erstattung zu beantragen (EuGH, Urteil v. 7.9.2006, a.a.O., Rn. 33 ff.). Mit diesem Sonderfall ist die vorliegende Konstellation nicht vergleichbar (so auch OVG NW, Beschluss v. 4.2.2016, a.a.O., Rn. 40 ff.).

Angesichts dessen sieht sich der Senat auch nicht dazu veranlasst, der Europäischen Kommission die Frage zu unterbreiten, ob in den Regelungen der §§ 8, 4 Abs. 9 Satz 1 NSpielbG eine unzulässige staatliche Beihilfe zu sehen ist, zumal dies nach Ansicht des Senats nicht der Fall ist. Denn eine unzulässige staatliche Beihilfe setzt unter anderem voraus, dass dem Begünstigten durch sie ein sog. selektiver Vorteil gewährt wird (vgl. EuGH, Urteil vom 9.10.2014 - C-522/13 - juris Rn. 20). Was die Beurteilung der Voraussetzung der Selektivität betrifft, muss nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union festgestellt werden, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden (vgl. EuGH, Urteile vom 9.10.2014, a.a.O., Rn. 34 m.w.N.; siehe auch EuG, Urteil vom 7.11.2014 – T-399/11 – juris Rn. 33 m.w.N.). Letzteres ist bei den Betreibern privater Spielhallen und staatlicher Spielbanken aus den oben genannten Gründen nicht der Fall.

Dass die auf der Grundlage wirksamen Satzungsrechts von der Klägerin erhobene Spielgerätesteuern für den Monat Oktober 2013 unzutreffend berechnet worden wäre, ist weder dargetan noch ersichtlich.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 2 VwGO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 167 VwGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10, 709 Satz 2, 711 ZPO.